

第④回

錯誤無効と課税との関係

佐藤 香織

鳥飼総合法律事務所
弁護士

当事者が、課税が生じないと考えて、ある契約をしたところ、予想に反して多額の課税がされた場合、その契約は無効であるとして課税処分を取り消すことができるであろうか。これは「錯誤」（詳しくは後述）の問題である。

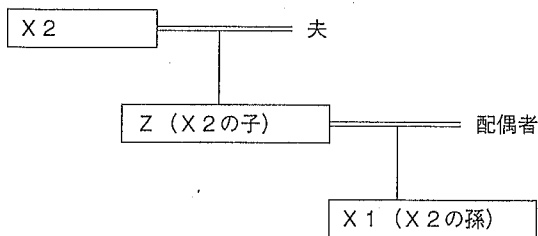
今回は、税負担についての錯誤が争われた裁判例を取り上げる。

1 事案の概要

今回の事案は、申告納税方式による納税義務者が、法定申告期限経過後に法律行為が錯誤により無効であることを主張したところ、納税者の主張が認められなかった事案である（高知地裁平成17年2月15日判決、高松高裁平成18年2月23日判決（訟務月報52巻12号3672頁）、最高裁平成18年10月6日決定）。

事案の概要は、以下のとおりである。

図表1 関係者一覧



(1) 有限会社 A（以下、「A社」）は、X2とその夫とで、昭和39年に設立した機械の製造および加工を目的とする会社であり、その子 Z が、昭和54年から代表取締役となっていた。

平成9年2月17日における A 社の出資1口の額面金額は1,000円、総出資口は5,000口、資本の総額は500万円であり、その社員および出資口数は、以下のとおりであった。

- ・ Z 1,875口
- ・ X2 1,125口
- ・ X1の伯父および伯母計4名 2,000口

(2) 平成9年2月21日、当時19歳であった X1 は、X2 との間で、X2 が有していた A 社の出資口 1,125口（以下、「本件出資口」）を、1口当たり1万5,000円、総額1,687万5,000円で購入するという売買契約（以下、「本件売買契約」）を締結した。本件出資口の1口1万5,000円との評価は、Z が、同業他社の株式の時価を調査するなどしたうえ、その売買代金額については Y 税務署に相談に行き、了解を得たとの話だったので、X1 は、売買代金額は適正であり、自分に贈与税が課されないと認識した。そして、X1 は自分の預金1,000万円と、銀行からの借入金約700万円で購入した。

(3) 平成12年2月、Z が死亡した。X1 は、同月9日、A 社の代表取締役に就任し、同年11月、Y 税務署

長に対し、被相続人Zに係る相続税の申告書を提出した。その申告書には、Zの相続財産であるA社の出資口の評価額が、1口当たり10万3,974円と記載されており、その評価額は税理士が算定したものであった。

(4)X1およびX2について、平成13年8月末ころから税務調査が行われ、X1らは、調査官より、本件出資口は1口当たり1万5,000円ではなく、10万2,590円と評価すべきであるとの指摘を受けた。

その際、X1らは、本件出資口の出資1口の額面金額が1,000円であるから、その15倍から20倍が相場であって、100倍近くの金額で評価されるのはおかしいと申し立てるなどしていた。

(5)X1らは、平成13年10月21日、本件売買契約は、売買代金を実際の評価額の7分の1にしたという重大な錯誤があったので無効であること、X2がX1に対し、売買代金1,687万5,000円を返還することなどを内容とした確認書（以下、「本件確認書」）を作成した。X2は、同年11月にX1の銀行口座に同金額を振り込み、A社は社員名簿を訂正した。

(6)しかし、Y税務署長は、本件出資口は10万2,590円と評価すべきであり、売買代金は総額1億1,541万3,750円となるから、本件売買契約はX1に対する低額譲渡（相続税法第7条）に該当するとして、平成14年2月15日付けで、X1に対し、平成9年分贈与税（税額5,775万9,700円）の決定処分および無申告加算税（税額866万2,500円）の賦課決定処分（以下、これらを「本件各決定処分」）をした。

(7)X2は、平成9年分の総所得の金額を859万3,262円、本件売買契約に係る譲渡所得の金額を1,571万4,600円（収入金額1,687万5,000円、必要経費116万400円）、納付すべき税額を417万7,600円とする平成9年分の所得税の確定申告書を提出した。その後、平成13年12月21日、本件売買契約が錯誤により無効であるとして、平成9年分所得税の更正の請求をした。

これに対し、Y税務署長は、平成14年2月15日付けで、X2に対し、更正すべき理由がない旨の通知処分（以下、「本件通知処分」）をした。

(8)そこで、X1およびX2は、平成14年4月8日、Y税務署長に対し、異議申立てを行ったところ、同年6月28日付けで棄却され、さらに同年7月26日、国税不服審判所長に対し、審査請求を行ったが、平成15年6月20日付けで、棄却の裁決が出された。

X1は、Y税務署長に対し、本件売買契約が錯誤により無効であることなどを主張して、本件各決定処分の取消しを求め、X2は、Y税務署長に対し本件通知処分のうち所得金額859万3,262円を超える部分の取消しを求めて、高知地方裁判所に取消訴訟を提起した。

2 錯誤無効の概念

今回の事案の争点は多岐にわたるため、ここでは、主要な争点である「錯誤」について、その概念と課税との関係を解説する。

(1) 民法上の錯誤の原則

① 「錯誤」とは

民法は、「意思表示は、法律行為の要素に錯誤があったときは、無効とする。ただし、表意者に重大な過失があったときは、表意者は、自らその無効を主張することができない」（民法第95条）と定める。

錯誤とは、表意者の「表示行為」と「真実の意思」とが食い違っていることをいう。典型例としては、ある商品の売買にあたって、本当は1,000万円でするつもりなのに、誤って100万円と書いてしまったような場合があげられる。

これに対して、「真実の意思の形成過程」に錯誤がある場合は、「表示行為」と「真実の意思」とは食い違ってないため、原則として、民法第95条によって無効とされる錯誤ではないとされる。このような錯誤は、「動機の錯誤」と呼ばれ、例としては、

近くに駅ができるから地価が上がるという噂を聞いて周辺の土地を高額で購入したところ、噂は事実無根だった場合などがあげられる。

この例では、「その土地を買う」という表示行為と、「その土地を買おう」という真実の意思との間に食い違いはないのであり、真実の意思を形成する過程、すなわち「動機」に錯誤があるのみであるということになる。

② 要素の錯誤であること

民法第95条本文では、意思表示の無効は「法律行為の要素の錯誤」を要件とする。「法律行為の要素」とは、「契約の重要な部分」であり、裁判例や通説は、重要部分について錯誤がなければ、そのような意思表示はしなかったであろうこと・錯誤がなければ意思表示をしないことが、通常人の基準からも、もっともであること

を基準に、「要素の錯誤」を判断している。

③ 表意者に重過失がないこと

さらに、民法第95条ただし書きは、表意者に重過失がある場合を除外する。「重過失」とは、通常人に期待されるような注意を著しく欠いたことによつて、錯誤に陥ったような場合をいう。

(2) 動機の錯誤についての例外

ただし、前記(1)①で述べた「動機の錯誤」に関して、例外を認めるのが裁判例および通説の立場である。つまり、動機の錯誤であっても、①その動機が意思表示の内容として相手方に表示され、②その錯誤がなければそのような意思表示をしなかったと認められる場合には、「要素の錯誤」となりうる（大審院大正3年12月15日判決）。

そもそも、動機の錯誤を民法第95条の錯誤から除くという原則は、動機は取引の相手方にみえないものであるから、そのような動機の錯誤による取引まで無効とすると、表示を信頼して行った取引の安全を著しく害するためである。しかし、動機が意思表示の内容として相手方に表示されていれば、相手方もわかっているから取引の安全を害さないため、こ

のような例外が認められた。

(3) 共通錯誤の理論

取引の当事者の両方が錯誤に陥っている場合を「共通錯誤」という。共通錯誤では、相手方を保護する要請がないので、錯誤無効の主張が認められてよいと考えられている。また、一方当事者に重過失があった場合でも、同じく錯誤に陥っていた相手方を保護する要請がないことには変わりはないから、やはり、無効の主張ができると考えるべきである。

(4) 課税に関する錯誤についての考え方

税負担に関する錯誤、あるいは税法に関する錯誤が主張された事案は過去にも存在する。過去の裁判例は、これらを「動機の錯誤」として扱い、そのうえで、多くは、「動機が表示されていない」、「要素の錯誤ではない」などの理由で、無効を認めないという判断がされてきた（財産分与による譲渡所得税について 東京高裁昭和60年9月18日判決（判例タイムズNo.605, p.53）、土地の売買による譲渡所得税について 最高裁昭和37年12月25日判決など）。

一方で、協議離婚に伴いなされた財産分与契約につき、分与者が自己に譲渡所得税が課税されることを知らなかったとして錯誤を主張した事案で、分与者の動機の錯誤は黙示的に表示されて意思表示の内容をなし、この錯誤がなければ本件財産分与契約の意思表示をしなかったものと認める余地が十分にあるとして、財産分与契約の錯誤無効の主張を認めた裁判例がある（最高裁平成元年9月14日判決（判例タイムズNo.718, p.75））。この最高裁判決は、税負担に関する動機の錯誤が、意思表示の無効の原因となることを正面から認めたものとして、意義があるとされている。

3 今回の裁判例のポイント

(1) 争点

今回の事案の争点は、①X1らに錯誤が成立する

か（民法第95条本文）、②X1らの重過失の有無（民法第95条ただし書き）に加え、税務訴訟特有の③Y税務署長に対する錯誤無効の主張の可否（法定申告期限後の主張の可否）も争点となった。

高知地裁と高松高裁とで、納税者敗訴という結論は同じだが、争点に対する判断が分かれたところに特徴がある。

(2) 裁判所の判断

① 争点①について

高知地裁および高松高裁は、「X1らの誤信は、本件売買契約の動機に関わるものというべきであるが、ZとX1、X2との間では、本件売買契約の動機に関わる、X1が多額の贈与税を課されないとの認識が、少なくとも黙示的に示されているといえる」として、X1らの動機の錯誤が要素の錯誤に当たると認められた。

② 争点②について

高知地裁は、共通錯誤の理論は排斥し、「本件出資口の実際の価値及びX1が贈与税を課されないことが、X1らにとって重要な要素であったのであるから、これらについて税理士等の専門家に相談するなどして十分に調査、検討をすべきであり、これらをせずに安易に課税されないものと轻信した場合には、通常人であれば注意義務を尽くして錯誤に陥ることはなかったのに、著しく不注意であったために錯誤に陥ったものとして、重大な過失が認められる」として、X1らに重過失ありと判示した。したがって、錯誤無効の主張は認めず、本件売買契約は有効であり、争点③は判示するまでもないとした。

これに対し、高松高裁は、「X1らが税理士等の専門家に相談するなどしなかったのは、白血病に冒され、余命幾ばくもないZが自分なりに調査をし、Y税務署に相談に行って了解を得た旨の話をしたことなどから、本件出資口の売買代金額を1口当たり1万5,000円とすることを了承したものであって、一応の調査、検討はしているのであるから、当時のX1らの置かれていた立場や年齢をも考慮すると、

著しく不注意であって重大な過失であると認めることはできない」として、X1らの重過失はないと判断し、本件売買契約の意思表示に錯誤があったとした。

③ 争点③について

高松高裁は、「我が国は、申告納税方式を採用し、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課している結果、安易に納税義務の発生となる法律行為の錯誤無効を認めて納税義務を免れさせたのでは、納税者間の公平を害し、租税法律関係が不安定となり、ひいては申告納税方式の破壊につながる。したがって、納税義務者は、納税義務の発生となる私法上の法律行為を行った場合、当該法律行為の際に予定していなかった納税義務が生じたり、当該法律行為の際に予定していたものよりも重い納税義務が生じることが判明した結果、この課税負担の錯誤が当該法律行為の要素の錯誤に当たるとして、当該法律行為が無効であることを法定申告期限を経過した時点で主張することはできないと解するのが相当である」と判示して、結局、法定申告期限後のX1の錯誤無効の主張は認められないとした。

4 実務との関連

前記3.(2)③の高松高裁判決がいうように、納税義務の発生の原因となるのは「私法上の法律行為」であるから、「私法上の法律行為」に錯誤があり、その法律行為が無効とされれば、納税義務も負担しないというのが、私法からの素直な考え方であろう。したがって、今回の裁判例のように、私法上の法律行為の無効を認めつつ、私法上の行為が有効であったことを前提とするような課税処分が認められるのは、私法と税法との齟齬が生じている典型例と考えられ、今後の議論が待たれるところである。

ただ、本件は高裁判決が最高裁でも維持されたため、法定申告期限後の錯誤無効の主張は認められないという考え方を確立した事例として、注意すべきと思われる。